



IDENTIFICATION DES ENJEUX PRIORITAIRES DES PME DANS LE BUT D'ÉTABLIR UN TABLEAU DE BORD POUR LEUR GESTION DU DÉVELOPPEMENT DURABLE

Hélène Bergeron, Sandrine Boulerne, Chantal Roy, Dominique Wolff

► To cite this version:

Hélène Bergeron, Sandrine Boulerne, Chantal Roy, Dominique Wolff. IDENTIFICATION DES ENJEUX PRIORITAIRES DES PME DANS LE BUT D'ÉTABLIR UN TABLEAU DE BORD POUR LEUR GESTION DU DÉVELOPPEMENT DURABLE. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00484270

HAL Id: hal-00484270

<https://hal.science/hal-00484270>

Submitted on 18 May 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

IDENTIFICATION DES ENJEUX PRIORITAIRES DES PME DANS LE BUT D'ÉTABLIR UN TABLEAU DE BORD POUR LEUR GESTION DU DÉVELOPPEMENT DURABLE

**Hélène Bergeron, professeure, Université du Québec à Trois-Rivières,
helene.bergeron@uqtr.ca**

**Sandrine Boulerne, professeure, École supérieure de commerce de Tours-Poitiers
(Groupe ESCEM), sboulerne@escem.fr**

**Chantale Roy, professeure, Université de Sherbrooke,
chantale.roy@usherbrooke.ca**

**Dominique Wolff, professeure, École supérieure de commerce de Tours-Poitiers
(Groupe ESCEM), dwolff@escem.fr**

Résumé¹ : Cette présentation a pour objectif de proposer un cadre d'analyse pour le développement d'un outil de pilotage du développement durable en contexte PME. Dans une première partie, les principales approches des questions liées à la responsabilité sociale de l'entreprise seront abordées. Dans une seconde partie, une revue de la documentation relative au développement durable en contexte PME fera ressortir les apports et les limites des travaux du domaine. Suivra un exposé de la norme ISO 26000 et du guide SD 21000. Enfin, en dernière partie, les données recueillies auprès de 43 managers et qui concernent, en outre, une liste des enjeux prioritaires adaptés aux PME sont présentés.

Mots clés : Développement durable, SD 21000, ISO 26000, tableau de bord. PME

Abstract: This presentation aims at proposing a frame of analysis for the development of a tool of management of the sustainable development in the SME context. In the first part, the main approaches to the questions bound to the social responsibility of the company will be tackled. In a second part, a review of the documentation relative to the sustainable development in the SME context will highlight the contributions and the limits of the works in the domain. Then, a presentation of the standard ISO 26000 and the guide SD 21000 will follow. Finally, in the last part, are presented the data collected with 43 managers and who concern, in other, a list of the priority stakes adapted to the SME.

Key words: Sustainable Development, SD 21000, ISO 26000, Balanced scorecard, SME.

¹ Les auteurs remercient l'Ordre des comptables agréés du Québec pour son appui au démarrage de ce projet.

Depuis quelques années les contextes économique et politique, mais également les pressions réglementaires, sociales et sociétales ont mis le développement durable (noté DD) à l'avant scène. Les entreprises de toute taille et de tous secteurs d'activités, en vue de rallier leurs propres intérêts et ceux de leurs principales parties prenantes, s'y intéressent davantage. Cependant les démarches et les méthodologies concernant la mise en œuvre du DD doivent être adaptés aux PME (Alternatives économiques 2005). Mentionnons aussi qu'il semble que les dirigeants de petites entreprises ne sont pas gourmands d'indicateurs (Boulogne 2005) Cette étude s'intéresse à la prise en compte du DD par les PME. Plus particulièrement, notre problématique s'articule autour des questions suivantes : 1- Puisque les PME, dans le nouvel ordre économique mondial, ne peuvent pas se soustraire à la prise en compte du DD, quels sont les enjeux qu'elles doivent prioriser ? 2- Comme la prise en compte du DD requiert de considérer les parties prenantes, quelles sont celles qui interpellent particulièrement les PME ? Finalement, puisque pour gérer les enjeux prioritaires du DD il faut pouvoir mesurer et suivre leur performance, quels indicateurs de performance faut-il intégrer dans un tableau de bord de DD en tenant compte des PP ? La présente contribution s'intéresse aux deux premières questions et elle se divise en 4 parties. Dans une première partie un rappel des principales initiatives internationales qui ont modifiés la notion de responsabilité sociale des entreprises permettra de situer notre problématique dans ce courant. Dans une seconde partie, une revue de la documentation relative au développement durable en contexte PME mettra en lumière leurs particularités. Dans la troisième partie un exposé des principaux référentiels internationaux sur le domaine sera présenté. Ce qui donnera lieu à une présentation plus spécifique de la nouvelle norme ISO 26000 et du guide SD 21000 – guide sur le DD développé par l'Afnor sur lesquels se basera notre méthodologie de construction d'un tableau de bord. Ainsi, en dernière partie, nous tenterons d'identifier les thématiques principales liées au DD – enjeux prioritaires – pour lesquelles les PME sont les plus sensibles. Un travail du même ordre sera effectué afin d'identifier les principales parties prenantes pour les PME : les résultats d'une première enquête effectuée sur un panel de 43 managers de PME françaises seront finalement exposés et discutés. Au final, cette contribution sera également l'objet de la présentation d'un projet de recherche qui devrait s'étendre sur quatre ou cinq ans concernant la construction de tableaux de bord pour le pilotage d'une politique DD dans le contexte des PME.

1. Un nouveau contexte d'affaires – La prise en compte du DD par les entreprises

1.1. Un contexte socio-économique en pleine mutation

Depuis quelques années, il apparaît que les grandes sociétés soient plus enclines à prendre en compte des considérations extra-financières, qu'elles soient éthiques, sociales ou environnementales, dans leurs prises de décision. Par exemple, au sommet de la terre à Johannesburg (2002), les Nations, mais également la société civile prirent réellement conscience du rôle et des efforts réalisés par certaines sociétés cotées en faveur du DD.

Alors que ce sommet fut considéré comme un échec politique, la centaine de multinationales présente, par l'intermédiaire du World Business Council of Sustainable Development – WBCSD² – plaida en faveur d'une intégration volontaire du DD dans les modes de gestion (WBCSD 2001). Ainsi, il n'est pas étonnant de voir de plus en plus d'entreprises cotées se doter d'un rapport sur le DD ou de toute autre forme de reddition à l'attention des parties prenantes de l'entreprise. Par exemple, une étude auprès de 200 entreprises cotées à la Bourse de Toronto confirme une certaine croissance de l'information sur le DD au Canada avec 49,8% des entreprises qui assurent une certaine couverture de leur performance sociale ou environnementale et 18,4% qui produisent un rapport distinct sur le DD (CGA 2005).

Cette prise de conscience n'est pas étrangère à la pression de plus en plus importante exercée par la société civile sur le comportement des firmes. Ces dernières années, le pouvoir des médias, associé à l'évolution des moyens de communication, a permis à une certaine forme de démocratie directe de prendre une place de plus en plus importante sur l'échiquier politique en s'octroyant le droit de réclamer directement des comptes aux acteurs économiques les plus puissants : exemple, dans les années 1990, des appels au boycottage des produits Nike, ESSO, etc. (Wolff 2007a). De même, du point de vue social, des groupes d'influence relativement à l'équité sociale ou à la non-discrimination ont su s'organiser et prendre une place de plus en plus importante : exemple des actions judiciaires collectives pour discrimination sexuelle contre Wal-Mart aux É.-U ou pour faire respecter le droit d'association au Canada.

Enfin, les États ne sont pas en reste face aux problèmes de gouvernance, de transparence financière ou d'intégration directe des principes du DD dans le cadre légal : la loi Sarbanes-

² Créée en 1995, le WBCSD est une des plus importantes structure de représentation et de lobbying des multinationales sur le développement durable.

Oxley aux É.-U. (2002), la loi sur le développement durable au Québec (2006)³, l'article 116 de la loi NRE sur le reporting social et environnemental des sociétés cotées en France, etc.

Dans ce contexte, nul besoin de préciser que les sociétés cotées, souvent particulièrement exposées en termes d'image de marque, n'ont pas attendu pour prendre des dispositions afin de prévenir ce genre d'actions (Wolff 2007b). Ainsi, en 2001, lorsque Kofi A. Annan, secrétaire général de l'ONU, proposa aux firmes multinationales de considérer l'éthique comme objectif n°1 pour le 21^e siècle, une cinquantaine d'entre elles, dont Nike et Shell parmi les compagnies les plus exposées aux attaques des ONG à l'époque, n'ont pas hésité à soutenir The Global Compact, inspiré de la Déclaration universelle des droits de l'Homme. En 2008, plus de 4 700 sociétés pour quelque cent vingt pays soutenaient cette initiative⁴.

De même, lorsque les Nations-Unis lancèrent – en avril 2006 – The Principles for Responsible Investment (PRI), il ne fut pas plus étonnant de voir tant d'institutions financières – actuellement plus de cinq cents, soit un volume d'actifs de quelque 18 000 milliards de dollars US – s'engager à intégrer les problématiques environnementales, sociales et de bonne gouvernance dans la gestion de leurs actifs (UNEP 2009).

Ainsi, il apparaît que les nouvelles questions sociétales posées par les parties prenantes élargissent la notion de responsabilité sociale des entreprises (notée RSE), qu'elles soient de petite ou de grande taille, à des niveaux jamais connus jusqu'alors, allant bien au-delà des simples obligations légales.

1.2. La notion de responsabilité sociale de l'entreprise

Selon la lecture classique des modèles économiques, il apparaît que l'entreprise ait comme principal objectif de maximiser la richesse des actionnaires (Jensen 2001). Cette conception financière de la finalité de la firme constitue l'assise de la convention actionnariale qui s'est imposé comme principe régulateur des entreprises depuis le début des années 70 et plus explicitement dans les années 80 et 90 (Remillard et Wolff 2008). Malgré ses bienfaits à bien des égards, la prédominance des intérêts des actionnaires, prescrite par la convention actionnariale, a été fortement critiquée ces dernières années du fait qu'elle a exacerbé les comportements court-termistes et cela, au détriment du bien-être de l'ensemble des parties

³ Voir <http://www.mddep.gouv.qc.ca/developpement/resume-loi.pdf>.

⁴ «This ever-increasing understanding is reflected in the growth of the Global Compact, which today stands as the largest corporate citizenship and sustainability initiative in the world -- with over 4700 corporate participants and stakeholders from over 130 countries». Cf. <http://www.unglobalcompact.org/AboutTheGC/index.html>.

prenantes de l'entreprise. Ainsi, Freeman (1984) a remis en cause la primauté de l'actionnaire afin d'intégrer explicitement les intérêts des multiples parties prenantes ayant un lien direct ou indirect avec l'entreprise. En proposant une approche basée sur les parties prenantes, Freeman pose ainsi les assises théoriques justifiant une responsabilité sociale accrue des entreprises.

On peut dire que, sur le sujet, deux principales avenues théoriques ont vu le jour : une approche normative en référence aux travaux de la Business Ethics; une approche pragmatique en référence à la littérature en stratégie des organisations. Selon la première approche, l'activité de l'entreprise est sujette au jugement moral des parties prenantes. Ainsi, le consensus social ne se limite donc pas aux seules dispositions contractuelles ou réglementaires, mais il relève aussi de la morale et de l'éthique (Evan et Freeman 1988; Gibson 2000). Dans une telle perspective, la propension des entreprises à agir de manière responsable serait essentiellement justifiée par des considérations d'ordre moral et éthique. Dans la seconde optique, le développement durable appliqué à la gestion des organisations, entendu comme notion de responsabilité sociale de l'entreprise, est appréhendé comme un levier susceptible de créer de la valeur. Selon cette approche pragmatique, l'entreprise est présentée comme un lieu de convergence d'intérêts hétérogènes où la prise en compte progressive des préoccupations économiques, sociales et environnementales constitue un moyen de survie (Henriques et Sadorsky 1999; Sharma 2001).

Ces approches ne font pas l'unanimité. D'abord, l'approche pragmatique de la RSE, en consacrant indirectement le rôle de l'entreprise dans la diffusion du DD, suppose que ces dernières sont en mesure de modifier leurs comportements en fonction de modèles normatifs préétablis et ce, indépendamment des conduites des autres entreprises avec lesquelles elles partagent leurs marchés. Toutefois, en raison de l'hétérogénéité des situations entrepreneuriales et du manque de modèle avéré pour l'intégration de la notion de RSE au management, il semble que ces raisons soient des obstacles insurmontables qui plaident en défaveur de l'approche stratégique ou utilitariste du DD (Albérola et Richez-Battesti 2005). Enfin, cette explication de la RSE suppose que l'entreprise ait un intérêt économique à internaliser ce genre de relation. Toutefois, même si en théorie la prise en compte des parties prenantes par l'entreprise semble présenter un avantage économique indéniable, en pratique le sens et l'intensité de la relation entre performance financière et performance sociétale des entreprises – notion de PSE – est plutôt équivoque à l'heure actuelle (Allouche et Laroche 2005, Mariolina et al. 2005, Orlitzky et al. 2003).

De son côté, l'approche normative – Business Ethics – est aussi régulièrement contestée. Cette perspective semble suggérer l'existence d'une instance suprême capable de légiférer, réglementer, contrôler, réprimer ou sanctionner les absences de moralité et les manquements éthiques des entreprises. Or, il semble illusoire de croire en l'existence d'une telle instance et, le cas échéant, en l'exercice de son jugement suprême compte tenu des multiples situations et contextes organisationnels. Il semble que l'approche normative soit difficilement tenable dans un contexte où la régulation se veut davantage pragmatique et réflexive. De plus, les logiques de mondialisation et de globalisation des marchés ayant bouleversé les frontières économiques et culturelles, il semble peu plausible de pouvoir faire référence à une morale commune ou à un cadre politico-juridique unifié comme dispositif de régulation (Remillard et Wolff 2008).

De ces différentes considérations, il semble difficile d'ignorer l'approche pragmatique du domaine. Pour s'en convaincre, rappelons les dires de monsieur B. Collomb, ancien président du groupe Lafarge, qui indiquait, au retour de Johannesburg (2002), le rôle clé des chefs d'entreprises pour un développement durable et la nécessité impérieuse de valider un cadre unifié et consensuel sur ce même thème afin d'éviter les surcoûts liés à la superposition des contraintes réglementaires nationales.

Ainsi, même si la vision pragmatique semble limiter les dimensions éthiques et morales du DD appliqué à la gestion, cette approche sera retenue pour notre recherche parce qu'elle apparaît la plus appropriée et la plus légitime lorsqu'il s'agit de quantifier un concept théorique et de chercher à piloter ce dernier par des indicateurs intégrés au tableau de bord des PME.

1.3. De nouveaux enjeux pour la comptabilité

Dans ce contexte, il apparaît que la profession comptable soit directement interpellée par cette nouvelle réalité. Du point de vue de la communication externe d'éléments d'information, et notamment pour les sociétés cotées, la problématique des formats de reddition des comptes et de leur ouverture vers de nouvelles parties prenantes reste des sujets cruciaux qui sont largement débattus dans la communauté comptable qu'elle soit professionnelle ou académique (Adams et Whelan 2009; Cooper et Owen 2007; Pratt 2007; International Federation of Accountants (IFA) 2006; Société des comptables en management du Canada 2002; Feltmate 1999). De même, la profession comptable doit s'interroger sur la façon de

vérifier et de certifier ces mêmes informations extra-financières, ce qui soulève de nouvelles questions en termes de format et de responsabilités.

Du point de vue de la comptabilité de gestion, on se pose également de nombreuses questions relativement à la manière d'opérationnaliser les politiques et stratégies DD et d'intégrer la dimension « partie prenante » dans les indicateurs de résultats. Pour ce faire, la profession comptable devra être en mesure de collaborer et de proposer de nouveaux outils, de nouveaux indicateurs synthétiques susceptibles d'intégrer aux tableaux de bord de gestion la dimension DD (IFA 2006, Accounting for Sustainability Forum 2007).

Sur le sujet, il apparaît que certains travaux ont centré leur réflexion sur la faisabilité et la mise en place d'indicateurs spécifiques à la prise en compte du DD à intégrer aux tableaux de bord de gestion des PME. Avec la finalité d'intégrer la prise en compte du DD dans le tableau de bord de gestion, ce projet de recherche s'inscrit à la suite de ces travaux.

2. Un état des lieux du développement durable en contexte PME

2.1. Le développement durable et la PME

L'importance des PME dans l'économie n'est plus à démontrer. Elles représentent plus de 99% de la totalité des entreprises européennes, comptant pour 21 millions d'entités. Elles fournissent les deux tiers des emplois du secteur privé et contribuent à plus de la moitié de la création de valeur en Europe. Elles jouent un rôle clé en innovation et en recherche et développement. La création de richesse et la croissance de l'économie en Europe leur sont principalement attribuées⁵. Au Canada, les PME représentent 98% de l'ensemble des entreprises et elles emploient près de 50% de la main d'œuvre du secteur privé. Les grandes organisations représentent quant à elle 0,3% de toutes les entreprises (CGA 2009). En France et au Royaume-Uni, on retrouve sensiblement les mêmes proportions (Delchet 2006; Jenkins 2006). Ainsi, la recherche sur les pratiques de gestion adaptées au PME est un domaine où les apports pratiques et théoriques sont d'un grand intérêt tant pour les entrepreneurs, les chercheurs et les professionnels.

Mais qu'entendons-nous par PME ? Pour des raisons pratiques, la PME est définie la plupart du temps par son nombre d'employés, par son chiffre d'affaires ou par la valeur de ses actifs. Même basée sur ces critères objectifs, la définition diffère d'un pays à l'autre. Pour Industrie

⁵ http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/index_en.htm, consulté le 8 décembre 2009

Canada, la PME compte moins de 500 employés⁶ alors que la Commission Européenne parle de moins de 250 employés avec un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros. Les PME ainsi regroupées forment malgré tout un ensemble assez hétérogène d'entreprises. Une définition plus fine, proposée par la Commission Européenne, distingue les micros entreprises (moins de 10 employés et avec moins de 2 millions d'euros de chiffres d'affaires), les petites entreprises de moins de 50 employés et un chiffre d'affaires inférieur à 10 millions d'euros et finalement les moyennes entreprises (European Commission 2003). Cette catégorisation des PME n'est pas inutile quand il s'agit d'étudier la prise en compte du DD dans ce type d'entreprise puisque la taille est considérée comme ayant une forte influence sur les choix en matière de RSE (Perrini et al. 2007).

Les PME ne peuvent être considérées comme de simples fournisseurs de produits ou de services à la société. Elles doivent aussi être vues comme des organisations qui contribuent au bien-être de la société. Selon cette vision, on reconnaît que les PME, tout comme les grandes organisations, peuvent mettre en pratique les principes de RSE (David et al. 2006). Chaque PME laisse une « empreinte » dans l'environnement et la société qui est minime si on la compare à celle d'une grande entreprise, mais c'est l'impact de l'ensemble des PME qui fait la différence (Morsing et Perrini 2009). Pris collectivement, les conséquences de leurs activités ne peuvent être ignorées. Les autorités réglementaires et les parties prenantes exerceront diverses pressions qui forceront les PME à tenir compte des enjeux de DD. Les PME pourraient aussi, de façon volontaire, s'engager dans des pratiques de DD pour des considérations morales ou éthiques. La volonté d'améliorer l'image de l'entreprise et les relations avec divers acteurs internes et externes ou celle d'accroître la performance économique pourraient aussi influencer la prise en compte de ces questions.

En résumé, l'importance des PME dans l'économie et de la responsabilité collective qu'elles ont d'exercer leurs activités dans une perspective de durabilité économique, sociale et environnementale justifient la poursuite de travaux qui ont pour objectif de développer des outils de gestion du DD adaptés à ce type d'organisation.

⁶ <http://www.ic.gc.ca/eic/site/ic1.nsf/fra/01482.html>, consulté le 8 décembre 2009

2.2. Les particularités des PME

Les études auprès des PME démontrent qu'elles ne sont pas des modèles réduits des grandes organisations et qu'elles ont des caractéristiques qui leur sont propres. Leurs objectifs et leurs motivations affectent l'adoption des pratiques de DD. Leurs modes d'organisation et de gestion peuvent s'inspirer des grandes organisations mais doivent être adaptés à leur contexte, leur environnement et leurs caractéristiques. Les particularités générales des PME s'énoncent par opposition aux grandes organisations. Les PME sont la plupart du temps dirigées par le propriétaire autour duquel se centralise la gestion. Elles opèrent dans des marchés locaux et elles sont largement dépendantes de sources privées et internes pour financer leur croissance. Elles sont flexibles, réactives, leur système de gestion est souvent moins formalisé et plus personnalisé, et leurs stratégies intuitives et informelles (Russo et Tencati 2009). Ces caractéristiques se révèlent discriminantes dans des domaines comme par exemple la stratégie, la structure organisationnelle, les systèmes d'information et de contrôle, et l'innovation.

Si les PME ont certaines spécificités qui affectent leurs pratiques de gestion, on peut penser aussi que ces spécificités affecteront les motivations des PME à adopter des pratiques de DD (Jenkins 2006). La compréhension des facteurs qui influencent la décision de se préoccuper de DD peut contribuer à mieux identifier les enjeux et les parties prenantes qui seront importants pour les PME. Plusieurs facteurs susceptibles d'exercer une influence sur la décision d'intégrer le DD aux pratiques de gestion sont recensés dans la documentation. Delchet (2006) indique que certains critères sont plus discriminants que d'autres. Le dirigeant, la taille, le secteur d'activité et le territoire d'implantation étant les plus significatifs. On peut ajouter que l'on reconnaît de plus en plus les valeurs du propriétaire-dirigeant comme un facteur important pour expliquer les initiatives en matière de RSE. D'ailleurs, selon Murillo et Lozano (2006), ces valeurs sont absolument fondamentales dans le cas des PME.

Alors que les grandes organisations accordent beaucoup d'importance à leur réputation et leur image de marque et que leurs moindres gestes sont scrutés à la loupe par les médias, il est peu probable que l'amélioration de l'image de marque et de la réputation soient, dans le cas des PME, des motivations suffisantes pour s'engager dans la responsabilité sociale. Elles sont relativement invisibles et elles attirent en général très peu l'attention des médias. Des facteurs comme le désir de motiver leurs employés et les retenir ou la volonté de s'engager dans leur communauté sont davantage susceptibles de guider les dirigeants de PME et de devenir des enjeux importants (Jenkins 2006). À ce sujet, Murillo et Lozano (2006) mentionnent, dans le

cas des PME, que leurs relations interpersonnelles sont très importantes. Ils indiquent également que les interrelations avec leur environnement ou leur communauté sont souvent très étroites. Ces liens avec l'environnement et la communauté contribuent à bâtir la réputation, la confiance et la légitimité qui sont à la base de la performance à long terme de la PME, en particulier pour celle fortement ancrée dans son milieu. On retrouve là des concepts de la théorie du capital social qui selon certains auteurs permettrait de comprendre l'engagement des PME vers le DD (Spence et al. 2003 ; Russo et Tencati 2009). Cette théorie insiste sur les relations avec certaines parties prenantes, principalement les employés et la communauté locale dans laquelle opère la PME.

La théorie des parties prenantes, quant à elle, s'intéresse à un ensemble plus vaste d'acteurs et elle est plus couramment évoquée dans les recherches portant sur la RSE. Masurel (2007) conclut, d'après une étude auprès de PME du secteur de l'imprimerie hollandaise, qu'en général l'investissement dans des mesures environnementales par les PME est motivé par un ensemble complexe de raisons. La plus importante étant la volonté de vouloir améliorer les conditions de travail des employés. La seconde raison est celle de se conformer aux exigences réglementaires. Ce dernier critère ayant aussi été relevé dans les travaux de David et al. (2006) qui identifient aussi l'amélioration de la performance comme facteur de motivation. On peut voir ici l'influence des parties prenantes car ces raisons sont subordonnées à des besoins qu'ont exprimés soit les employés, les autorités réglementaires ou les actionnaires. Ainsi, la théorie des parties prenantes reconnaît que les entreprises ont divers interlocuteurs et que leur prise en compte est importante dans toutes les démarches de DD. La nature des PP sera relativement semblable dans les grandes et les petites organisations mais la gestion des relations risque d'être différente. Dans les PME, la confiance jouera un rôle important et la formalisation de la communication et du management sera moins présente. L'engagement personnel du dirigeant caractérisera les relations. Ainsi, il est à prévoir que la façon dont la PME gère ses relations avec ses PP influencera fort probablement l'engagement vers les pratiques de DD. D'ailleurs, certaines études ont démontré l'influence prédominante des PP, tant pour les grandes que les petites entreprises.

2.3. Les pratiques de DD et les PME

Certaines recherches examinent les expériences des PME en matière de production d'informations sur le DD alors que d'autres s'intéressent à l'intégration du DD dans le système de gestion. Une revue de ces travaux permettra de comprendre qu'il faut davantage

de travaux de nature théorique et empirique avant de disposer d'outils de gestion et de communication appropriés au contexte des PME. Pour Borga et al. (2006), les PME sont en retard dans le domaine de la publication de rapports de DD. Les grandes sociétés publient de plus en plus d'informations de manière volontaire mais les PME font face à différents problèmes qui limitent leur capacité et leur volonté à en faire davantage. Parmi les principaux problèmes relevés par ces auteurs, mentionnons 1) le manque de ressources financières et de compétences, 2) la perception que le retour sur investissement à court et à moyen terme ne se fait pas, 3) l'absence de directives conçues spécifiquement pour les PME et 4) l'absence d'évidence quant aux avantages d'une telle démarche. Ces points sont aussi relevés par Murillo et Lozano (2006). Toujours selon Borga et al., la Commission Européenne a déclaré en 2001, que le manque de règles codifiées ou de directives appropriées et contextualisées qui permettraient de concevoir facilement des rapports de DD constitue une importante barrière pour les petites entreprises. En fait, en matière de RSE, le programme apparaît trop complexe et il met trop l'accent sur les aspects sociaux et sur le cadre conceptuel des multinationales, ce qui pour les PME, semble un agenda incompréhensif et irréaliste (DTI 2002 cités dans Castka et al. 2004). Les entrepreneurs questionnent la pertinence même de la communication en matière de RSE, particulièrement en ce qui concerne les instruments dont font usage les grandes sociétés (rapports de DD, conférences de presse, publicité etc.) présumés être repris par les PME (Fassin 2008). Ces points questionnent l'état des pratiques en matière de publication et les raisons qui peuvent expliquer le retard des petites sociétés.

Dans une volonté d'articuler les questions de DD autour du système de gestion organisationnel, quelques cadres méthodologiques sont proposés dans la littérature (Perrini et Tencati 2006 ; Schaltegger et Wagner 2006 ; Bonacchi et Rinaldi 2007). Pourtant, peu de ces cadres sont empiriquement testés même dans le contexte de la grande entreprise. De plus, ils demeurent souvent très généraux et difficilement opérationnels. À cet égard, le cadre présenté par Perrini et Tencati (2006) est assez révélateur. Il faut dire que leurs objectifs sont très ambitieux puisqu'ils proposent une méthodologie qui se veut efficace et efficiente pour évaluer le DD, en particulier chez les PME. Ce cadre intègre des mesures de la performance financières et non financières tout en améliorant la qualité du processus de prise de décision et les réponses fournies aux diverses PP. Partant de ces objectifs, le *sustainability evaluation and reporting system* (SERS), propose trois modules 1) le système de *reporting* comprenant le rapport annuel, le rapport sociétal, le rapport environnemental et un ensemble intégré d'indicateurs de performance, 2) le système d'information de gestion intégré et 3) les

indicateurs clés de la performance pour le DD. Ces indicateurs essentiels, intégrés dans un tableau de bord, supportent les décisions des gestionnaires et permettent d'évaluer la performance et la qualité des relations avec les PP. On peut convenir que ce cadre est intéressant car il décrit les principales composantes du système. Mais on peut se questionner sur la véritable prise en compte des besoins et caractéristiques des PME, notamment les micros et petites entreprises, dont on peut douter qu'elles disposent d'un système d'information de gestion intégré ou encore qu'elles publient des rapports de type environnemental ou sociétal. De plus, l'opérationnalisation demeure une question pour laquelle les auteurs n'apportent pas de réponse.

Figge et al. (2002), quant à eux, proposent d'intégrer les aspects environnementaux et sociaux au tableau de bord de gestion. S'appuyant sur le modèle de tableau de bord équilibré (TBE) proposé par Kaplan et Norton (1996) ils présentent trois avenues possibles : 1) intégrer les questions environnementales et sociales aux quatre dimensions du TBE 2) ajouter une perspective additionnelle pour ces questions 3) établir un tableau de bord spécifique pour les questions d'ordre environnemental et social. Le modèle théorique de tableau de bord du DD présenté par les auteurs a été testé dans une étude auprès d'une grande entreprise de services comptant 12 000 employés (Schaltegger et Wagner 2006). Pour ces auteurs, il est clair qu'un tableau de bord qui intègre les aspects du DD doit s'inscrire dans le contexte plus large de la gestion stratégique. Peu importe l'avenue choisie, la première étape consiste à identifier les aspects environnementaux et sociaux pertinents afin d'obtenir la liste de tous les enjeux stratégiques appropriés à la prise en compte du DD. Ce dernier point rejoint l'idée que l'intégration du DD à la gestion passe nécessairement par l'identification d'enjeux prioritaires. Ainsi, sans s'attarder spécifiquement à la démarche stratégique que sous-tend le concept de tableau de bord, notre première question de recherche, en s'intéressant à l'identification d'enjeux prioritaires de DD, rejoint indirectement la préoccupation stratégique. Remarquons au passage que le modèle de Figge et al. pourrait poser certaines difficultés d'opérationnalisation pour des PME disposant de peu de ressources.

De son côté, Trébucq (2009), propose un modèle de tableau de bord du DD se voulant plus opératoire et adapté aux PME que le modèle proposé par le *Global Reporting Initiative* (GRI). Après avoir identifié un nombre restreint d'objectifs stratégiques, une série d'indicateurs provenant du GRI y sont ensuite rattachés et classés dans cinq perspectives dont quatre reprennent les dimensions du modèle de Kaplan et Norton auxquelles a été ajouté une dimension appelée « partage de la valeur », à l'instar de ce que propose Figge et al. (2002).

Ce modèle est ensuite comparé à celui de l'Académie (2007) qui, de son côté classe une série de cent cinq indicateurs qui se veulent opérationnels et adaptés au contexte des PME à partir de neuf catégories de parties prenantes. L'auteur teste aussi sa proposition auprès de cinq PME françaises. Les conclusions de cet exercice est que de façon générale, d'une part les modèles proposés dans la littérature sont incomplets et qu'aucun des modèles ne couvrent tous aspects stratégiques des PME. D'autre part, les informations communiquées par les PME, mêmes pour celles qui peuvent être considérées comme très engagées en DD sont encore très pauvres et le plus souvent focalisées sur les aspects liés à l'environnement.

Force est de constater que la pléiade de modèles, de guides, de directives et d'instruments qui sont proposés et qui ont été bâtis principalement pour les grandes sociétés ne sont pas adaptés ou directement applicables aux petites entreprises. Le besoin de développer des outils de gestion du DD opérationnels tenant compte des particularités des PME est toujours là, malgré les quelques travaux recensés qui tentent des adaptations. Ces contributions sont intéressantes à plusieurs points de vue et des travaux allant dans le même sens doivent être poursuivis. Les référentiels SD 21000 et ISO 26 000 proposent des directives pour intégrer le DD à la gestion de l'entreprise et ils constituent, à notre sens, un point d'ancrage pour développer des outils spécifiques pour les PME.

3. L'intégration du développement durable au management des PME à partir des propositions de la norme ISO 26000 et du guide SD 21000

Dans le domaine, il semble que l'Afnor, par l'intermédiaire de son guide SD 21000, propose un outil d'autodiagnostic à l'attention des dirigeants d'entreprise qui pourrait servir de base à des travaux allant dans le sens de ce projet de recherche : c'est-à-dire la construction d'indicateurs DD intégrés au tableau de bord de gestion. Pour ce faire, dans cette section, les principaux référentiels, en lien direct ou indirect avec le DD, seront présentés. Une présentation des principes de la norme ISO 26000 et du guide SD 21000 termineront cette section.

3.1. Des référentiels en lien avec le DD

Outre l'évolution des comportements, depuis le début des années 2000, il semble que les guides, méthodologies ou autres normes en lien avec la manière d'intégrer le DD à la gestion des entreprises soient de plus en plus nombreux. Qu'ils soient du registre privé, comme ce fut

le cas pour le World Business Council of Sustainable Development (WBCSD) et la Global Reporting Initiative (GRI), ou relatifs à la contribution d'organismes de normalisation comme l'International Standardization Organization (ISO), ces dernières années, des guides en lien partiel ou non avec le DD, ont fleuri un peu partout à travers le monde.

La GRI a développé des lignes directrices pour la reddition des comptes ainsi que des indicateurs de performances économiques, environnementales et sociales – idée du Triple Bottom Line (Elkington 2000). Le GRI s'est donné la mission de fournir aux organisations de toute taille et de tout secteur d'activité un cadre d'analyse pour le reporting du DD. Afin de soutenir les PME dans leurs démarches, il leur offre, en partenariat avec diverses organisations, du support (formation, guides, accompagnements, études de cas etc.). Cependant, pour le PME, il semble que le référentiel apparaît encore largement inconnu et que sa mise en œuvre demeure difficile, peut-être en raison du nombre important d'indicateurs suggérés et des difficultés de mesure qui leur sont reliées (Trébucq 2009). De même, du point de vue social, de nouvelles normes internationales ont vu le jour : OHSAS 18001 pour la santé, sécurité au travail; SA 8000 pour le respect des droits de l'Homme; AA 1000 sur le processus d'engagement des parties prenantes. Par ailleurs, d'un point de vue strictement environnemental, des normes sur le management environnemental et l'analyse du cycle de vie des produits et des services ont été développées : les normes de la série ISO 14000.

Ainsi, pour répondre aux demandes de plus en plus pressantes des entreprises, de nombreux travaux normatifs sont engagés sur le sujet. Certains auront une portée internationale, comme le référentiel ISO 26000 sur le management des organisations et la responsabilité sociale, d'autres ont une portée nationale comme le guide britannique SIGMA, le référentiel français SD 21000 ou les travaux allemands (VMS) et italiens (Q-RES) dans le domaine (Delchet 2006).

3.2. La norme ISO 26000

La norme ISO 26000, qui est en cours d'élaboration et qui sera en principe en vigueur au cours de l'année 2010, propose un système de management de la responsabilité sociale applicable à tout type d'organisation et elle tient compte explicitement des parties prenantes (notée PP). Les lignes directrices de l'ISO 26000 sont organisées autour de sept questions centrales (Figure 1) (Afnor 2008). Ces questions centrales sont reliées entre elles mais la gouvernance, de par sa nature en est le point d'ancrage. Dans une logique procédurale, la

gouvernance efficace permettra de prendre des mesures concernant les questions centrales et d'appliquer les principes de RSE. Chacune des questions centrales autres que la gouvernance comprend un éventail de domaines d'action de la responsabilité sociale qui sont décrits dans la norme. Des attentes envers l'organisation et les actions correspondantes sont indiquées pour chaque domaine. L'organisation doit identifier les domaines d'actions qui se révèlent pertinents dans son contexte et selon sa stratégie. Tous les domaines ayant une influence significative importante sur ses décisions devraient être identifiés. Par la suite, il faudra examiner l'importance des effets des activités de l'organisation en lien avec les domaines d'actions jugés pertinents. Cette évaluation sera effectuée en tenant compte de la manière dont les activités affectent les intérêts des PP, de la société et du DD au sens large.

Les sept questions centrales sont déclinées au total en 36 domaines d'action (annexe 1), eux-mêmes couvrant plusieurs sphères d'activités. Par exemple, le domaine d'application « développement des ressources humaines et formation professionnelle » de la question centrale « relations et conditions de travail » couvre des sujets tels la discrimination, l'équilibre travail-famille, la promotion, le développement des compétences, la promotion de la santé et du bien-être, la formation, l'équité, la mise en place de programmes sociaux etc.

Figure 1 : Les sept questions centrales de ISO 26000



Source : (Afnor 2008)

3.3. Le guide SD 21000

D'un point de vue méthodologique, le SD 21000 est construit selon une double approche : une approche basée sur les parties prenantes tout comme ISO 26000, considérées comme une condition nécessaire à la prise en compte du DD par les entreprises; une approche basée sur la

hiérarchisation des enjeux DD prioritaires en termes de risques et d'opportunités. Afin d'atteindre ses objectifs, cet outil d'autodiagnostic comporte trois étapes : l'autodiagnostic des enjeux, l'identification des parties prenantes et la hiérarchisation des enjeux proprement dits.

L'autodiagnostic des enjeux consiste dans un premier temps à identifier des enjeux prioritaires en s'appuyant sur une liste préétablie. Le dirigeant doit déterminer le niveau d'importance sur une échelle à 5 niveaux (noté *I*) de chacun des enjeux relativement à la pérennité de l'activité de l'entreprise. Le premier niveau représente une importance de l'enjeu faible caractérisée par aucune prise en compte de l'enjeu et l'absence de conséquences pour un enjeu non maîtrisé. À l'autre extrémité de l'échelle, au cinquième niveau, la non-maîtrise de l'enjeu peut remettre l'existence de l'organisation en cause.

Pour chacun de ces enjeux, l'entreprise doit également déterminer son niveau de performance (noté *P*), relativement par exemple aux informations sectorielles disponibles sur le sujet. Ces différents niveaux de performance traduisent deux types d'attitude : une amélioration du comportement de l'entreprise pour les niveaux 1, 2 et 3; le passage à une approche innovante à partir du niveau 4.

Cette première étape permet au dirigeant d'analyser, sur la base de son propre jugement, le positionnement stratégique de l'entreprise relativement à 34 enjeux liés au DD appliqués et à la gestion des organisations.

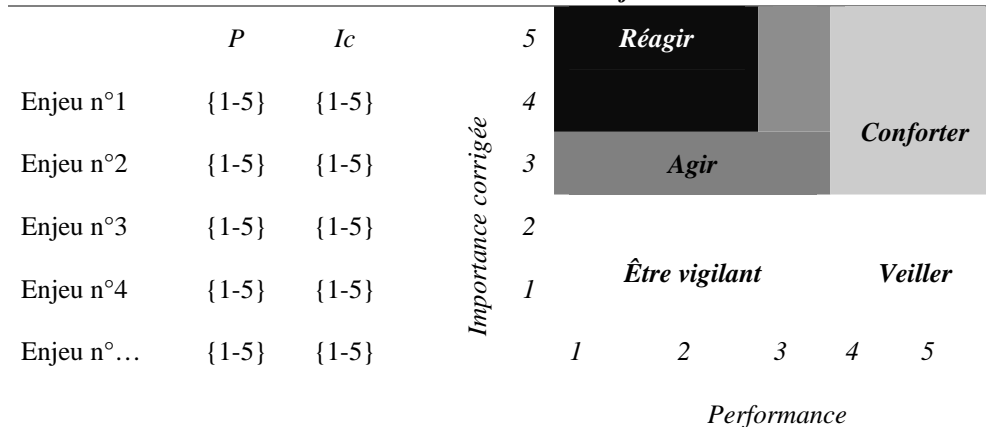
L'identification des parties prenantes consiste à répertorier l'ensemble des acteurs socio-économiques en relation directe ou indirecte avec l'entreprise. De même que précédemment, il est demandé au dirigeant de nommer les parties prenantes concernées par chaque enjeu, d'estimer l'importance de la partie prenante (notée *Ip*) du point de vue de l'organisation, de qualifier le type de relation entretenu par l'entreprise (noté *R*) avec chaque partie prenante, de quantifier le nombre d'enjeux concernés par chaque partie prenante.

Ainsi, cette deuxième étape du processus d'autodiagnostic permet au dirigeant de disposer d'informations pertinentes sur le type de relation qu'il entretient avec ses parties prenantes.

Au final, il sera possible de hiérarchiser les enjeux, les uns par rapport aux autres, en tenant compte de corrections⁷ complétant l'autodiagnostic et de dresser une cartographie du comportement de l'organisation relativement aux principes de DD (cf. matrice n°1).

⁷ Pour en savoir plus sur les mécanismes de correction, il est possible de se référer aux tableaux de correspondances du guide SD21000 et Wolff et *al* (2009)..

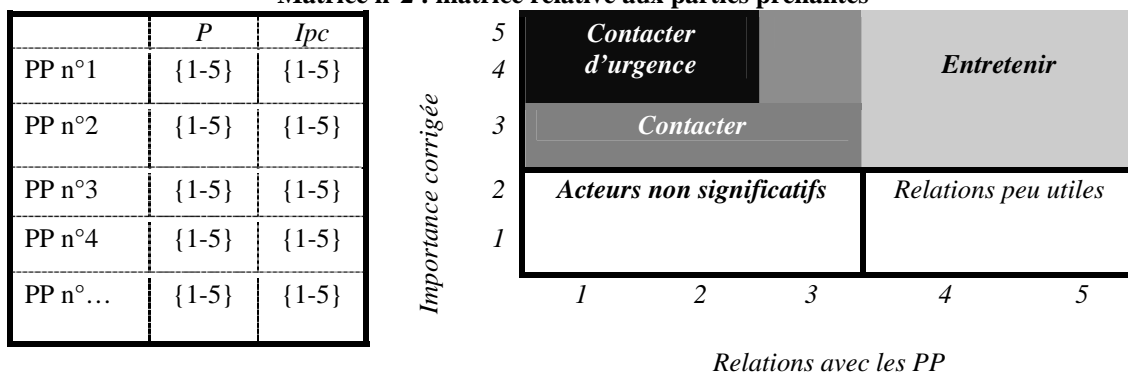
Matrice n°1 : Matrice « Enjeux »



Source : FD X30-021

Toutefois, il est important de remarquer que cette lecture directe des enjeux prioritaires ne prend que partiellement en compte la question centrale des parties prenantes. Il est donc nécessaire d'effectuer une cartographie, selon les mêmes principes, pour les critères « importances corrigées des PP » et « qualité de la relation de l'entreprise avec ses PP » pour avoir une connaissance précise des problématiques et de la manière de mener les actions correctives (cf. matrice n°2).

Matrice n°2 : matrice relative aux parties prenantes



Source : FD X30-021

3.4. ISO 26000 comparé au guide SD 21000 : le choix des enjeux et des parties prenantes

Les thèmes adressés par ISO 26000 et SD 21000 se rejoignent sur certains points. D'abord, les deux référentiels présentent une méthodologie de mise en œuvre des pratiques de RSE et de DD et la mise en place d'un système managérial. Ensuite, les deux référentiels contiennent une liste de questions (appelées enjeu ou domaine d'action) associées à la RSE et au DD. Ces listes viennent en aide aux entreprises afin qu'elles puissent choisir et classer les enjeux d'importance pour elles en tenant compte des intérêts des PP. Par ailleurs, on remarque une classification et une terminologie pour représenter les enjeux qui sont propres à chaque

référentiel. Il apparaît à notre sens que la couverture des grandes questions sociales, environnementales et économiques est assez complète et que ces questions se recoupent dans les deux inventaires. Notre ambition de construire un tableau de bord à partir d'indicateurs de performance tenant compte des principaux enjeux et PP de la PME passe dans un premier temps par l'élaboration d'une liste d'enjeux plus adaptée à ces entreprises. Les deux listes seront utiles à cet égard.

La différenciation des deux outils se remarque principalement au plan méthodologique. Contrairement au SD 21000 qui propose un outil d'autodiagnostic impliquant une hiérarchisation des enjeux, ISO 26000 se limite à énoncer des principes génériques. Ainsi, la perception des PME est qu'ISO couvre un trop large spectre de champs d'action, pas toujours explicites, et que la norme pourra difficilement être utilisée pour opérationnaliser un outil de gestion la RSE (Perera 2008). ISO propose des actions à prendre et des attentes pour chaque domaine d'action qui demeurent peu opérationnelles. Pas de cartographie des enjeux et des PP ni de grille de correspondance mise à la disposition de l'entreprise pour l'aider à définir concrètement les actions à mener à court terme tant auprès des PP qu'en regard des enjeux critiques.

Nous retenons que d'un point de vue méthodologique, le guide SD 21000 est davantage susceptible de guider notre démarche qui, dans la première étape consiste à établir une liste d'enjeux appropriés au contexte PME. La méthodologie qu'il propose, qui intègre spécifiquement la dimension partie prenante et permet de hiérarchiser les enjeux prioritaires liés au DD relativement au contexte et au secteur d'activité de l'entreprise semble plus adaptée à notre finalité de production d'un tableau de bord.

La réalisation du projet passe par plusieurs étapes dont la première est justement d'établir une liste d'enjeux et de parties prenantes qui servira pour la suite du projet. Afin d'être plus proche des préoccupations des PME, un certain nombre d'ajustements ont été effectués sur la base de la liste des enjeux présentée à l'annexe 1. Cet exercice a conduit à retenir les 34 enjeux du SD 21000 (numéros ombragés de l'annexe) mais seulement 13 parties prenantes de ce même guide. Les caractéristiques des PME et les facteurs d'influence recensés précédemment ont été considérés pour établir la liste d'enjeux qui sera validée empiriquement. Ce n'est qu'après cette première validation qu'il sera possible d'établir les indicateurs de performance.

4. L'étude empirique

La dernière section de cette communication débute avec la présentation de la méthodologie à la base de l'étude. Après avoir exposé les résultats d'une première enquête et discuté des enseignements à retenir, cette section conclura sur les prochaines étapes à accomplir.

4.1. La méthodologie

À partir des considérations présentées, un questionnaire a été développé et comporte trois parties. Une première partie collecte des informations générales sur l'entreprise et le répondant dont les facteurs déclencheurs à la prise en compte du DD, une seconde questionne l'importance des 34 enjeux et la dernière traite de l'importance des parties prenantes et de la qualité de leurs relations avec l'entreprise.

Le questionnaire a été administré par courriel via l'interface Google doc. – interface qui permet une saisie automatisée des réponses à ces questionnaires – auprès de 300 dirigeants ou cadres dirigeants d'entreprises françaises. Pour contacter des dirigeants d'entreprises, nous sommes partis du réseau social Viadeo (www.viadeo.com) composé de plus de cinq millions de membres. Nous avons retenus une liste de cadres dirigeants en exercice mobilisés autour des questions de DD – un système de mots clés permettant de procéder à ce type de tri. Hormis le cas des consultants en DD, les cadres dirigeants contactés sont majoritairement issus des secteurs de l'industrie (y compris l'industrie pharmaceutique), de l'agroalimentaire, de l'aéronautique et des transports.

4.2. Les résultats

Ainsi, sur les 300 personnes invitées, 133 se sont déclarées prêtes à participer, dans un premier temps – soit un taux de retour de 44% – dans un second temps, 43 répondants ont effectivement rendu au questionnaire de manière complète et exploitable – soit un taux de retour global de 14%.

4.2.1. Les enjeux

Le tableau 3 présente d'une part les moyennes et les écarts types pour l'évaluation de l'importance des enjeux liés à la gouvernance et, d'autre part, les résultats d'une analyse factorielle en composantes principales⁸ qui a été conduite sur toutes ces variables.

Tableau 3 : L'intégration du DD à la gestion d'une entreprise, d'un point de vue gouvernance
(Moyenne des notes de 1 à 3 et corrélations entre les variables et les facteurs)

| D'un point de vue global, lorsqu'il s'agit d'intégrer le DD à la gestion d'une entreprise, quel niveau d'importance doit-on porter à : | Moyenne | Écart-type | Facteur n° | | | |
|--|---------|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | | | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. L'engagement formel de la direction ? | 2,98 | 0,15 | 0,70 | 0,05 | 0,14 | -0,21 |
| 2. La prise en compte du DD dans la formulation même de la stratégie globale de l'entreprise ? | 2,67 | 0,47 | 0,08 | 0,13 | -0,76 | 0,24 |
| 3. La prise en compte de critères sociaux et/ou environnementaux lors de la conception des produits ou des services ? | 2,53 | 0,85 | 0,82 | -0,01 | -0,03 | 0,33 |
| 4. La mise en place d'un système de management spécifique ? | 2,47 | 0,74 | 0,06 | 0,42 | 0,51 | -0,01 |
| 5. L'identification des principales parties prenantes de l'entreprise (clients, fournisseurs, partenaires financiers...) ? | 2,44 | 0,80 | 0,83 | 0,17 | -0,08 | -0,10 |
| 6. La redéfinition de la politique d'achat (ou d'approvisionnement) de l'entreprise ? | 2,40 | 0,79 | 0,62 | -0,38 | 0,26 | 0,24 |
| 7. La redéfinition de la communication interne de l'entreprise ? | 2,33 | 0,89 | -0,14 | 0,64 | -0,21 | 0,26 |
| 8. L'adaptation et l'optimisation des questions de logistique ? | 2,28 | 0,73 | 0,02 | -0,12 | -0,17 | 0,82 |
| 9. La prise en compte des attentes des principales parties prenantes de l'entreprise lors des prises de décisions stratégiques ? | 2,26 | 0,95 | 0,60 | 0,53 | 0,19 | -0,09 |
| 10. La redéfinition de la communication externe de l'entreprise ? | 2,26 | 0,82 | 0,34 | 0,76 | -0,07 | 0,01 |
| 11. La mise en place d'une politique de gestion et de prévention des risques industriels ou autres ? | 2,23 | 1,00 | -0,05 | 0,44 | 0,29 | 0,61 |
| 12. La mise en place de procédures permettant une veille réglementaire ? | 2,09 | 0,65 | -0,01 | 0,59 | 0,19 | -0,10 |
| 13. L'élaboration d'un plan de déplacement des salariés (en privilégiant le télétravail, les transports en commun, etc.) ? | 1,56 | 0,91 | 0,38 | 0,06 | 0,72 | 0,28 |
| Moyenne des variables retenues dans chaque facteur | | | 2,56 | 2,29 | 1,56 | 2,27 |
| Écart-type des variables retenues dans chaque facteur | | | 0,54 | 0,71 | 0,91 | 0,73 |

⁸ Les différentes analyses factorielles ont été réalisées en composantes principales, avec analyse par matrice des corrélations, par extraction pour les valeurs propres supérieures à 1, avec un maximum de 25 itérations pour converger, une rotation par Varimax, avec des valeurs manquantes remplacées par la moyenne.

D'après nos résultats et sur la base des moyennes calculées sur chaque question, « l'engagement formel de la direction » semble être le critère fondamental lorsqu'il s'agit d'intégrer le DD à la gestion d'une entreprise. L'ordre d'importance des variables, d'après la moyenne, nous permet de constater que « la prise en compte du DD dans la formation même de la stratégie globale de l'entreprise » est un critère placé en seconde position. Cependant, les écart-types montrent de fortes disparités dans les réponses. Ce résultat reste toutefois à nuancer dans la mesure où il existe de fortes corrélations et significatives entre ces différentes variables (questions).

L'analyse factorielle a été conduite afin de synthétiser l'information et de pouvoir mieux identifier des corrélations significatives. Cette analyse factorielle significative conduit, dans le tableau 3, à distinguer quatre groupes de variables qui expliquent plus de 63% des valeurs propres⁹ :

- Facteur n°1 : l'identification des principales parties prenantes de l'entreprise, la prise en compte des critères sociaux et/ou environnementaux, l'engagement formel de la direction. La moyenne des 3 variables composant ce facteur s'établit à 2,56 et le situe en première position.
- Facteur n°2 : la redéfinition de la communication interne de l'entreprise, la redéfinition de la communication externe de l'entreprise. La moyenne des 2 variables composant ce facteur s'établit à 2,29 et le situe en deuxième position.
- Facteur n°3 : l'élaboration d'un plan de placement des salariés. La moyenne de cette variable composant ce facteur s'établit à 1,56 et se situe en quatrième position.
- Facteur n°4 : l'adaptation et l'optimisation des questions de logistique. La moyenne de cette variable composant ce facteur s'établit à 2,27 et se situe en troisième position.

Dans cette étude, il s'avère que non seulement l'engagement formel de la direction mais également l'identification des parties prenantes et la prise en compte des critères sociaux sont plus importants. En revanche, l'élaboration d'un plan de placement des salariés a une influence beaucoup plus faible.

Les tableaux 4 à 6 ci-dessous indiquent, selon les mêmes principes (échelle de Likert à 3 points), l'ordre d'importance, pour les répondants, des critères économiques, sociaux et environnementaux.

⁹ La mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin est = 0,578 (supérieur au seuil d'utilité de l'analyse factorielle de 0,5). Selon le test de sphéricité de Bartlett, le Khi-deux approximé = 158,473 ; ddl = 78 ; signification de Bartlett 0,000 ce qui justifie la pertinence de l'analyse factorielle.

| Tableau 4 : L'intégration du DD à la gestion d'une entreprise, d'un point de vue économique | | | | |
|---|----------------|-------------------|-------------------|-------------|
| D'un point de vue économique, lorsqu'il s'agit d'intégrer le DD à la gestion d'une entreprise, quel niveau d'importance doit-on porter à : | Moyenne | Écart-type | Facteur n° | |
| | | | 1 | 2 |
| 14. La redéfinition de la politique d'investissement de l'entreprise ? | 2,35 | 0,81 | 0,79 | 0,04 |
| 15. L'évolution des méthodes de production ? | 2,23 | 1,02 | 0,42 | 0,63 |
| 16. La redéfinition de la politique commerciale de l'entreprise (type de relation avec les clients, tarification...) ? | 2,12 | 0,91 | -0,04 | 0,91 |
| 17. La redéfinition des systèmes d'information afin d'évaluer et de suivre la situation de l'entreprise en matière de DD ? | 1,98 | 0,86 | 0,78 | 0,03 |
| 18. La répartition plus équitable de la valeur ajoutée entre les actionnaires, les salariés, ... ? | 1,63 | 1,00 | 0,72 | 0,17 |
| 19. La mise en place d'actions de soutien financier dans le domaine social, culturel ou sportif ? | 1,40 | 0,76 | 0,53 | 0,18 |
| Moyenne des variables retenues dans chaque facteur | | | 1,98 | 2,12 |
| Écart-type des variables retenues dans chaque facteur | | | 0,71 | 0,91 |

Il est possible de distinguer, avec l'analyse factorielle, deux groupes de variables qui expliquent plus de 58% des valeurs propres¹⁰ :

- Facteur n°1 : la redéfinition de la politique d'investissement de l'entreprise, la redéfinition des systèmes d'information afin d'évaluer et de suivre la situation de l'entreprise en matière de DD, la répartition plus équitable de la valeur ajoutée entre les actionnaires et les salariés. La moyenne des 3 variables composant ce facteur s'établit à 1,98 et le situe en deuxième position.
- Facteur n°2 : la redéfinition de la politique commerciale de l'entreprise. La moyenne des 2 variables composant ce facteur s'établit à 2,12 et le situe en première position.

| Tableau 5 : L'intégration du DD à la gestion d'une entreprise, d'un point de vue social | | | |
|---|----------------|-------------------|-------------------|
| D'un point de vue social, lorsqu'il s'agit d'intégrer le DD à la gestion d'une entreprise, quel niveau d'importance doit-on porter à : | Moyenne | Écart-type | Facteur n° |
| | | | 1 |
| 20. Aux conditions de travail des salariés ? | 2,67 | 0,57 | 0,73 |
| 21. A la politique de gestion des questions de santé, sécurité et d'hygiène sur le lieu de travail ? | 2,56 | 0,67 | 0,79 |
| 22. A l'évolution de la politique de formation de l'entreprise ? | 2,40 | 0,58 | 0,64 |
| 23. A l'insertion professionnelle (chômage longue durée, insertion des handicapés, etc....) ? | 2,26 | 0,85 | 0,78 |
| 24. Aux questions d'équité, notamment concernant la représentation et le différentiel de rémunération entre les hommes et les femmes ? | 2,26 | 0,88 | 0,81 |
| 25. Aux procédures de gestion des compétences ? | 2,19 | 0,79 | 0,85 |
| 26. Relations sociales dans l'entreprise (représentation du personnel, les relations avec les syndicats, etc....) ? | 2,09 | 0,87 | 0,69 |
| Moyenne des variables retenues dans chaque facteur | | | 2,31 |
| Écart-type des variables retenues dans chaque facteur | | | 0,66 |

¹⁰ La mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin est = 0,705 (supérieur au seuil d'utilité de l'analyse factorielle de 0,5). Selon le test de sphéricité de Bartlett, le Khi-deux approximé = 41,123 ; ddl = 15 ; signification de Bartlett 0,000 ce qui justifie la pertinence de l'analyse factorielle.

L'analyse factorielle conduit à distinguer un groupe de variables qui explique plus de 57% des valeurs propres¹¹ :

- Facteur n°1 : les procédures de gestion des compétences, les questions d'équité, la politique des questions de santé, sécurité et d'hygiène, l'insertion professionnelle. La moyenne des 4 variables composant ce facteur s'établit à 2,31.

Tableau 6 : L'intégration du DD à la gestion d'une entreprise, d'un point de vue environnemental

| D'un point de vue environnemental, lorsqu'il s'agit d'intégrer le DD à la gestion d'une entreprise, quel niveau d'importance doit-on porter à : | Moyenne | Écart-type | Facteur n° | |
|--|----------------|-------------------|-------------------|-------------|
| | | | 1 | 2 |
| 27. La réduction de la consommation d'énergie ? | 2,67 | 0,68 | 0,23 | 0,89 |
| 28. La réduction de la consommation et de l'utilisation de matières premières ? | 2,50 | 0,76 | 0,55 | 0,60 |
| 29. La réduction des émissions de gaz à effet de serre ? | 2,48 | 0,84 | 0,51 | 0,63 |
| 30. la réduction de la consommation d'eau ? | 2,47 | 0,70 | 0,17 | 0,82 |
| 31. La réduction du volume et de la toxicité des déchets de l'entreprise ? | 2,38 | 0,94 | 0,80 | 0,30 |
| 32. L'impact de l'activité de l'entreprise sur la pollution des sols ? | 2,38 | 0,92 | 0,77 | 0,28 |
| 33. L'impact de l'activité de l'entreprise sur la biodiversité ? | 2,25 | 0,94 | 0,90 | 0,11 |
| 34. La réduction des nuisances sonores et olfactives de l'entreprise ? | 2,05 | 1,00 | 0,78 | 0,41 |
| Moyenne des variables retenues dans chaque facteur | | | 2,26 | 2,57 |
| Écart-type des variables retenues dans chaque facteur | | | 0,85 | 0,62 |

Deux groupes de variables expliquent plus de 73% des valeurs propres¹² :

- Facteur n°1 : l'impact de l'activité de l'entreprise sur la biodiversité, la réduction du volume et de la toxicité des déchets de l'entreprise, la réduction des nuisances sonores et olfactives, l'impact de l'activité de l'entreprise sur la pollution des sols. La moyenne des 4 variables composant ce facteur s'établit à 2,26 et le situe en deuxième position.
- Facteur n°2 : la réduction de la consommation d'énergie et la réduction de la consommation d'eau. La moyenne des 2 variables composant ce facteur s'établit à 2,57 et le situe en première position.

Avec 43 réponses et en utilisant une échelle à trois points qui présente un écart type oscillant autour du nombre 1 pour la plupart des 34 enjeux, on observe une grande variabilité des réponses, ce qui rend difficile l'interprétation des résultats. À part les enjeux n°. 13 et n°. 19, qui pourraient être identifiés comme étant moins pertinents pour les PME, il s'avère délicat d'établir une nouvelle liste d'enjeux en fonction des réponses obtenues. L'analyse factorielle

¹¹ La mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin est = 0,865 (supérieur au seuil d'utilité de l'analyse factorielle de 0,5). Selon le test de sphéricité de Bartlett, le Khi-deux approximé = 125,718 ; ddl = 21 ; signification de Bartlett 0,000 ce qui justifie la pertinence de l'analyse factorielle.

¹² La mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin est = 0,786 (supérieur au seuil d'utilité de l'analyse factorielle de 0,5). Selon le test de sphéricité de Bartlett, le Khi-deux approximé = 199,516 ; ddl = 28 ; signification de Bartlett 0,000 ce qui justifie la pertinence de l'analyse factorielle.

fournit quelques pistes sur les groupes d'enjeux prioritaires à retenir. Néanmoins, certains enseignements peuvent être retenus ici. Premièrement, il est possible que l'échelle à trois points ne soit pas suffisamment sensible pour démarquer l'importance d'un enjeu par rapport aux autres. L'usage d'une échelle à 5 points pourrait s'avérer plus utile à cet égard. Par ailleurs, la priorisation des enjeux les uns par rapport aux autres en remplacement ou en complémentarité de l'évaluation de leur importance sur une échelle serait peut être plus évocatrice des enjeux significatifs pour les PME.

4.2.2. Les parties prenantes

En regard des parties prenantes, les résultats sont un peu plus instructifs (tableau 7). Sur une échelle à quatre points, les deux parties prenantes les plus importantes pour les répondants sont les clients et les fournisseurs avec des moyennes d'importance et respectives de 3,35 (σ 0,58) et 3,08 (σ 0,67). En troisième place on retrouve les employés puis les assureurs, l'État, les collectivités locales et les banques. Ces PP, au nombre de sept, sont pour la plupart, celles qui interagissent plus directement avec l'entreprise dans ses opérations et elles représentent ce qu'on pourrait appeler les PP de proximité. Les médias, le conseil d'administration, les actionnaires, les syndicats, les associations de riverains et finalement les organismes non gouvernementaux (ONG) présentent des moyennes inférieures à 2 dans l'échelle d'importance.

Tableau 7 : L'identification du niveau d'importance accordé aux parties prenantes lors de la prise de décisions stratégiques

| Pour chacune des parties prenantes ci-dessous, identifiez le niveau d'importance que vous accordez à ces parties prenantes lorsque vous devez prendre des décisions stratégiques | Moyenne | Écart-type | Facteur n° | | | | |
|--|---------|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Les clients | 3,45 | 0,58 | 0,06 | 0,86 | 0,02 | -0,03 | -0,04 |
| Les fournisseurs | 3,08 | 0,67 | 0,22 | 0,86 | 0,14 | -0,08 | -0,03 |
| Les employés | 2,70 | 1,33 | -0,13 | 0,02 | 0,77 | 0,15 | -0,24 |
| Les assureurs | 2,20 | 1,29 | 0,86 | 0,04 | -0,03 | 0,11 | 0,22 |
| L'État | 2,20 | 1,29 | 0,20 | 0,06 | -0,05 | 0,10 | 0,85 |
| Les collectivités locales | 2,08 | 1,44 | 0,18 | -0,08 | 0,16 | 0,65 | 0,18 |
| Les banques | 2,05 | 1,43 | 0,91 | 0,14 | -0,04 | 0,12 | 0,06 |
| Les médias | 2,03 | 1,37 | 0,14 | -0,14 | 0,28 | 0,74 | -0,37 |
| Le conseil d'administration | 1,70 | 1,73 | 0,00 | 0,12 | 0,83 | 0,05 | 0,14 |
| Les actionnaires | 1,65 | 1,68 | 0,37 | -0,23 | 0,49 | -0,06 | 0,49 |
| Les syndicats | 1,23 | 1,30 | -0,43 | -0,22 | 0,44 | 0,39 | 0,36 |
| Les associations de riverains | 1,23 | 1,46 | -0,05 | 0,46 | -0,26 | 0,68 | 0,18 |
| Les ONG | 1,00 | 1,36 | -0,25 | 0,52 | -0,29 | 0,38 | 0,30 |
| Moyenne des variables retenues dans chaque facteur | | | 2,13 | 3,26 | 1,82 | 1,78 | 2,20 |
| Écart-type des variables retenues dans chaque facteur | | | 1,33 | 0,59 | 1,09 | 1,07 | 1,34 |

L'analyse factorielle significative distingue 5 groupes de variables qui expliquent plus de 73% des valeurs propres¹³ :

- Facteur n°1 : les banques et les assureurs. La moyenne des 2 variables composant ce facteur s'établit à 2,13 et le situe en troisième position.
- Facteur n°2 : les clients et les fournisseurs. La moyenne des 2 variables composant ce facteur s'établit à 3,26 et le situe en première position.
- Facteur n°3 : les actionnaires, le conseil d'administration, les employés et les syndicats. La moyenne de cette variable composant ce facteur s'établit à 1,82 et se situe en quatrième position.
- Facteur n°4 : les collectivités locales, les médias et les associations de riverains. La moyenne de cette variable composant ce facteur s'établit à 1,78 et se situe en cinquième position.
- Facteur n°5 : l'État. La moyenne de cette variable composant ce facteur s'établit à 2,20 et se situe en deuxième position.

Sur la base de ces résultats, nous pouvons envisager d'exclure les PP moins impliquées dans les opérations pour se concentrer sur les PP plus près de la PME.

4.2.3. Les considérations générales

Une section du questionnaire permettait de recueillir des commentaires généraux. Ces commentaires indiquent que la formulation des enjeux est adéquate et que celle-ci ne présente par d'ambiguïté particulière. Certains répondants soulignent par contre que les enjeux semblent mieux adaptés aux sociétés manufacturières qu'à celles de services ou de distribution. Cette remarque est importante puisque les données moyennes par secteur, qui serviront de *benchmark* dans un tableau de bord PME, seront nécessairement constituées par un ensemble de données recueillies dans un secteur spécifique et elles ne pourront être génériques. Ainsi, nous pouvons d'ores et déjà identifier le secteur manufacturier comme premier secteur à investiguer, secteur qui sera nécessairement décomposé plus finement pour l'étude empirique plus large, car même dans le secteur manufacturier, on peut s'attendre à une grande variabilité de l'importance des enjeux selon le type d'industrie manufacturière.

Le questionnaire, qui avait pour ambition de mesurer le niveau d'importance de 34 enjeux liés au DD et d'une pré-liste de 13 PP, est, de l'avis de certains répondants, trop long. Comme

¹³ La mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin est = 0,524 (supérieur au seuil d'utilité de l'analyse factorielle de 0,5). Selon le test de sphéricité de Bartlett, le Khi-deux approximé = 160,857 ; ddl = 78 ; signification de Bartlett 0,000 ce qui justifie la pertinence de l'analyse factorielle.

nous nous adressons à des managers de PME, souvent hommes orchestre disposant de très peu de temps pour répondre à des enquêtes, la longueur du questionnaire ne doit pas être un frein qui limiterait la possibilité de recueillir des données à grande échelle. Un autre facteur doit être considéré : le nombre d'enjeux et de parties prenantes à retenir doit être limité à l'essentiel car le tableau de bord doit demeurer simple et peu coûteux à produire. Ces considérations importantes conduisent à revoir la liste des enjeux et celles des PP à la lumière de ce qui se révèlent, d'après les réponses de nos 43 répondants, comme les enjeux et les PP les plus représentatifs.

4.3. Les suites du projet de recherche

Rappelons qu'à terme le questionnaire, dans sa version finale, servira à établir des données moyennes sectorielles afin d'une part, d'étalonner l'importance des enjeux les uns par rapport aux autres dans le tableau de bord et, d'autre part, de connaître l'importance de chacune des parties prenantes. Pour établir ces moyennes, les listes d'enjeux et de parties prenantes doivent reposer sur des fondements solides et se limiter à l'essentiel. Les données recueillies dans cette première expérience empirique ne sont pas suffisamment concluantes. Cependant, les commentaires généraux seront considérés pour établir la deuxième version d'un questionnaire qui sera administré à un échantillon plus large afin de disposer d'une centaine de questionnaires exploitables, dans le secteur manufacturier, avant d'en arriver à la version définitive qui devra nous amener à disposer de données moyennes sectorielles.

Avec des listes d'enjeux et de parties prenantes restreintes et validées empiriquement, nous pensons que l'établissement d'un outil de gestion simple, opérationnel et pertinent aux PME est réalisable. Le tableau de bord pour le suivi de la performance en matière de DD permettra au manager de disposer d'un ensemble d'enjeux étalonnés, auxquels seront associés des indicateurs de performance éventuellement choisis dans un catalogue d'indicateurs pour mesurer leur performance relativement aux enjeux importants. Une des dernières étapes du projet sera de construire ce catalogue d'indicateurs.

Conclusion

Il apparaît que le développement durable soit une préoccupation de plus en plus prégnante pour les entreprises de toutes tailles. Plus qu'une mode, le DD est devenu une nouvelle question de management, plus généralement un sujet de gestion, pour lequel l'entreprise est

encore à la recherche d'outils, de tableau de bord, d'indicateurs lui permettant de piloter ses projets. Ce besoin d'outils pertinents et opérationnels se manifeste particulièrement dans les micros, les petites et les moyennes entreprises. Les guides et référentiels développés jusqu'à maintenant pour intégrer le DD à la gestion de l'entreprise sont davantage destinés aux grandes organisations. Celles-ci possèdent les ressources nécessaires à la mise en place de systèmes sophistiqués de gestion de la RSE. De plus, leurs besoins et objectifs ainsi que leurs relations avec les parties prenantes diffèrent largement des entreprises de plus petite taille.

Il apparaît que l'Afnor, par l'intermédiaire du guide SD 21000, propose une méthodologie de diagnostic DD plus facilement opérationnalisable. Sur la base de ce guide, nous proposons, dans un projet comportant plusieurs étapes de construire un tableau de bord adapté au pilotage du DD pour les PME. La méthodologie développée permettra notamment de mesurer la performance d'une entreprise selon un ensemble d'enjeux liés au DD adaptés au contexte PME, étalonnés selon le niveau d'importance de ces mêmes enjeux relativement à l'activité – le secteur – de l'entreprise et en tenant compte des relations entretenues par la PME avec ses principales parties prenantes. Les données empiriques obtenues dans la première phase du projet, quoique limitées, nous encouragent à poursuivre les travaux.

Bibliographie

- Académie (Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières) (2007). Les PME et le développement durable : comment mesurer la performance en matière de développement durable. Cahier N°5, Janvier, 65p
- Accounting for Sustainability Forum (2007). Accounting for sustainability, tiré de <http://www.accountingforsustainability.org/home/> le 14 janvier 2009.
- Adams, C.A., Whelan G. (2009). Conceptualising futur change in corporate sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1): 118-143.
- Afnor. (2006). Fascicule de documentation SD 21000. FDX 30-023, édés Afnor.
- Afnor. (2008). Lignes directrices relatives à la responsabilité sociétale. Traduction française de la version CD ISO 26000 du 12 décembre 2008.
- Alberola E., Richez-Battesti N. (2005). De la responsabilité sociétale des entreprises : Evaluation du degré d'engagement et d'intégration stratégique. *La revue des Sciences de Gestion*, 211-212 : 55-69.
- Allouche J., Laroche P. (2005). A Meta-analytical Investigation of the Relationship between Corporate Social Financial Performance. *Revue de Gestion des ressources Humaines*, juillet-septembre. 18-42.

- Alternatives économiques (2005). La RSE. Hors Série pratique 20, Septembre.
- Bonacchi, M., Rinaldi, L. (2007). Dartboards and clovers as new tools in sustainability planning and control. *Business Strategy and the Environment* 16 (7): 461.
- Borga, F., Citterio, A., Noci, G., Pizzurno, E. (2006). Sustainability report in small enterprises: Case studies in italian furniture companies. *Business Strategy and the Environment* 18 (3): 162-176.
- Boulogne, J. (2005). La RSE des entreprises. Numéro spécial d'Alterbusiness, janvier, www.alterbusinessnews.be.
- Castka, P., Balzarova, M. A., Bamber, C. J., Sharp, J. M. (2004). How can SMEs effectively implement the CSR agenda? A UK case study perspective. *Corporate Social Responsibility & Environmental Management* 11 (3): 140-149.
- CGA. (2005). Mesures d'avenir : L'information d'entreprise sur le développement durable au Canada. rapport.
- CGA. (2009). Access to finance for the small and medium sized enterprise sector. rapport.
- Cooper, S.M. Owen D.L. (2007). Corporate social reporting and stakeholder accountability: the missing link. *Accounting, Organizations and Society* 32 (7/8): 649-667.
- David, W., Gary, L.-W., John, R. (2006). Drivers of environmental behaviour in manufacturing SMEs and the implications for CSR. *Journal of Business Ethics* 67: 317-330.
- Delchet, K. (2006). La prise en compte du développement durable par les entreprises, entre stratégies et normalisation. Doctorat: Ecole Nationale Supérieure des Mines de Saint Etienne.
- Elkington, J. (2000). Cannibals With Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business. *Journal of Business Ethics* 23 (2): 229-231.
- EuropeanCommission. (2003). The new SME definition user guide and model declaration. Enterprise and industry publications.
- Evan, W.M., Freeman E.R, (1988). A Stakeholder Theory of the Modern Corporation: Kantian capitalism. in Beauchamp T. et al., *Ethic Theory and Business*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs: 97-106.
- Fassin, Y. (2008). SMEs and the fallacy of formalising CSR. *Business Ethics* 17 (4): 364.
- Feltmate, B. (1999). La rédaction et l'évaluation des rapports sur le développement durable et des rapports environnementaux. Politique de comptabilité de management, CMA Canada, Mississauga, Ontario.
- Figge F., Hahn T. Schaltegger S., Wagner M. (2002). The Sustainability Balanced Scorecard - linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy & the Environment* 11 (5): 269-284.
- Freeman R.E. (1984). Strategic Management: A Stakeholder Approach. Pitman Series in Business and Public Policy.
- Gibson K. (2000). The moral basis of Stakeholder Theory. *Journal of Business Ethics* 26, (3): 245-257.

- Henriques I., Sadorsky P. (1999). The Relationship between Environmental Commitment and Managerial Importance of Stakeholder Importance? *Academy of management Journal* 42: 97-99.
- International Federation of Accountants (2006). Why sustainability counts for professional accountants in business.
- Jensen, M.C. (2001). Value Maximization, Stockholder Theory and the Corporate Objective Function. *Journal of Applied Corporate Finance*, 14 (3): 8-21.
- Jenkins, H. (2006). Small business champions for corporate social responsibility. *Journal of Business Ethics* 67: 241-256.
- Kaplan R, Norton D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategies into Action*. Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Mariolina, L., Matteo, M., Alessandra, B. (2005). Corporate social responsibility and corporate performance: The case of italian SMEs. *Corporate Gouvernance* 5 (4): 28-42.
- Masurel, E. (2007). Why SMEs invest in environmental measures: Sustainability evidence from small and medium-sized printing firms. *Business Strategy & the Environment* 16 (3): 190-201.
- Morsing, M., Perrini, F. (2009). CSR in SMEs: Do SMEs matter for the CSR agenda? *Business Ethics: A European Review* 18 (1): 1-6.
- Murillo, D., Lozano, J. M. (2006). SMEs and CSR: An approach to csr in their own words. *Journal of Business Ethics* 67: 227-240.
- Orlitzky M., Schmidt F.L., Rynes S.L. (2003). Corporate social and financial performance: A meta-analysis. *Organization Studies*. 24(3): 103-441.
- Perera O. (2008). How material is ISO 26000 social responsibility to small and medium-sized enterprises (SMEs)? International Institute for Sustainable Development (IISD).
- Perrini, F., Russo, A., Tencati, A. (2007). CSR strategies of SMEs and large firms: Evidence from Italy. *Journal of Business Ethics* 74 (3): 285-300.
- Perrini, F., Tencati, A. (2006). Sustainability and stakeholder management: The need for new corporate performance evaluation and reporting systems. *Business Strategy & the Environment* 15 (5): 296-308.
- Pratt, L. (2007). Sustainability reporting. *CGA Magazine* sept-oct.
- Remillard D., Wolff D. (2008). Firms et développement durable ou l'émergence d'une nouvelle convention de coordination. XVIIème conférence internationale de management stratégique - AIMS, Nice.
- Russo, A., Tencati, A. (2009). Formal vs. Informal CSR strategies: Evidence from Italian micro, small, medium-sized, and large firms. *Journal of Business Ethics* 85: 339-353.
- Schaltegger, S., Wagner, M. (2006). Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 3 (1).

- Sharma S. (2001). L'organisation durable et ses Stakeholders. *Revue Française de Gestion* novembre-décembre : 154-167.
- Société des comptables en management du Canada (2002). Reddition de comptes dans l'intérêt des parties prenantes - Comptabilité de développement durable.
- Spence, L. J., Schmidpeter, R., Habisch, A. (2003). Assessing social capital: Small and medium sized enterprises in Germany and the UK. *Journal of Business Ethics* 47 (1): 17-29.
- Trébucq, S. (2009). Cartographie stratégique des actions de développement durable : Le cas de PME françaises. Congrès de l'Association francophone de comptabilité, Strasbourg.
- UNEP (2006). Principes des Nations-Unies pour l'investissement responsable. Programme des Nations-Unies pour l'Environnement, tiré de http://www.unpri.org/files/PRI-Brochure_French.pdf.
- WBCSD (2001). Business & the Rio Decade. WBCSD, reprinted for a series of papers published in the Herald Tribune, tiré de <http://www.wbcsd.org/DocRoot/Wh0ZAwkhLjEFcNu5QtE/IHT.pdf>.
- Wolff D. (2007a). L'appropriation du concept de développement durable par les firmes ou l'émergence d'une nouvelle convention de coordination. *Revue de l'Organisation Responsable* 2 : 27-37.
- Wolff D. (2007b). Le concept de développement durable – identification des conditions stratégiques de diffusion de ce type de convention grâce aux jeux évolutionnistes. *Gestion 2000* 24 (6) : 35-48.
- Wolff, D., Roy, C. et S. Berthelot (2009). Projet d'intégration du développement durable au tableau de bord des PME par une adaptation du SD 21000. Congrès de l'Association francophone de comptabilité Strasbourg.

ANNEXE – LISTE DES 34 ENJEUX DU GUIDE SD 21000 ET DES 36 DOMAINES D'APPLICATION DE ISO 26000

SD 21000

GOVERNANCE ET PRATIQUES MANAGÉRIALES

1. Engagement de la direction
2. Stratégie, politique et objectifs
3. Système de management
4. Organisation et responsabilité
5. Participation, motivation du personnel
6. Communication interne
7. Communication externe
8. Veille réglementaire
9. Prise en compte d'autres facteurs
10. Identification des parties intéressées

THÉMATIQUES TRANSVERSALES

11. Produits / éco conception
12. Politique d'achat
13. Gestion et prévention des risques
14. Logistique, transport et stockage
15. transport des salariés, accessibilité du site

THÉMATIQUES ÉCONOMIQUES

16. Relations commerciales Impact écon. local
17. Production et politique de tarification
18. Coûts et investissements

19. Rentabilité et partage de la valeur ajoutée
20. Contrôles et pérennité

THÉMATIQUES SOCIALES

21. Relation de l'Homme au travail Conditions de travail et ambiance au travail
22. Compétences, emploi, formation
23. Hygiène-Sécurité-Santé
24. Relations sociales dans l'entreprise
25. Équité

THÉMATIQUES ENVIRONNEMENTALES

26. Intégration territoriale et gestion des externalités, Impact environnemental local
27. L'eau : gestion des consommations
L'eau : pollution et gestion des consommations
28. L'eau : pollution
29. L'énergie : consommation
30. L'air : pollution et GES
31. Les déchets
32. Les sols : gestion et pollution
33. La biodiversité
34. Bruits et odeurs : pollutions internes et externes

ISO 26000

GOVERNANCE

DROIT DE L'HOMME

1. Obligation de vigilance
2. Situations présentant un risque pour le respect des droits de l'homme
3. Prévention de la complicité
4. Mettre fin aux violations des droits
5. Discrimination et groupes vulnérables
6. Droits civils et politiques
7. Droits économiques, sociaux et culturels
8. Droits fondamentaux au travail

BONNES PRATIQUES D'AFFAIRES

9. Lutte contre la corruption
10. Engagement politique responsable
11. Concurrence loyale
12. Promotion de la responsabilité sociétale dans la sphère d'influence
13. Respect des droits de propriété

QUESTIONS RELATIVES AUX CONSOMMATEURS

14. Bonnes pratiques en matière de marketing, d'informations et de contrats
15. Protection de la santé et de la sécurité des consommateurs
16. Consommation durable
17. Service après-vente, assistance et résolution des litiges pour les consommateurs
18. Protection des données et de la vie privée des consommateurs

19. Accès aux services essentiels XX

20. Éducation et sensibilisation XX

RELATIONS ET CONDITIONS DE TRAVAIL

21. Emploi et relation employeur-employé
22. Conditions de travail et protection sociale
23. Dialogue social
24. Santé et sécurité au travail
25. Développement des ressources humaines et formation professionnelle

ENVIRONNEMENT

26. Prévention de la pollution
27. Utilisation durable des ressources

28. Atténuation des changements climatiques et adaptation

29. Protection et réhabilitation de l'environnement naturel

ENGAGEMENT SOCIÉTAL

30. Ancrage territorial
31. Éducation et culture XX
32. Création d'emploi et développement des compétences
33. Développement des technologies et accès à la technologie
34. Création de richesses et de revenus
35. La santé
36. Investissement social

